

XXI JORNADAS NACIONALES DE LA EMPRESA AGROPECUARIA

TEMA:

LA SUCESION INDIVISA EN LA EMPRESA AGROPECUARIA

**PARTICULARIDADES EN LA ASIGNACIÓN DEL RESULTADO DURANTE LA
SUCESIÓN INDIVISA Y EN LAS ETAPAS POSTERIORES**

AUTORES:

Cr Cóppola Ricardo Oscar

Cr Silverati Gustavo Alfredo

Tandil, 30 y 31 de Octubre de 2025.

XXI JORNADAS NACIONALES DE LA EMPRESA AGROPECUARIA

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	3
MARCO CONCEPTUAL	3
<i>Sucesión Indivisa</i>	3
<i>Empresa agropecuaria ganadera</i>	4
<i>Establecimiento de CRIA</i>	5
DISTINTAS ETAPAS EN LA SUCESION INDIVISA	5
<i>Etapas posteriores a la Sucesión Indivisa</i>	6
IMPUTACION DE LA RENTA EN LA EMPRESA UNIPERSONAL	6
1) <i>Como se determina el resultado impositivo</i>	8
2) <i>A quien se le asigna la renta de la empresa agropecuaria</i>	8
ASIGNACIÓN DE LA EXPLOTACIÓN EN LA PARTICIÓN HEREDITARIA	9
MULTIPLICIDAD DE ESTABLECIMIENTOS	13
INCIDENCIA DEL TRASLADO DE QUEBRANTOS DEL CAUSANTE	13
CONCLUSIONES.....	15
BIBLIOGRAFIA.....	16

XXI JORNADAS NACIONALES DE LA EMPRESA AGROPECUARIA

INTRODUCCIÓN

Nuestra propuesta se basa en el análisis tributario de la “Sucesión Indivisa” y sus etapas posteriores, como sujeto de derechos y obligaciones, con las particularidades que presenta este sujeto en las empresas agropecuarias, fundamentalmente las ganaderas y en particular las dedicadas a la cría de cierto ganado mayor: ovino, bovino y porcino.

El ejercicio de la profesión plantea algunos interrogantes sobre esta figura en particular, abocándonos en este trabajo a proponer distintas alternativas de resolución dado que ni la ley ni el decreto reglamentario son suficientes para darle un tratamiento adecuado a todas las cuestiones que van surgiendo en la práctica, las que muchas veces terminan definiéndose en instancias legales.

Entre otras cuestiones, no queda claro la forma de determinar el resultado impositivo en un ejercicio en donde coinciden el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos.

Tampoco se encuentra definido cómo deben considerarse la adjudicación de animales a los herederos que desarrollan la misma actividad, a partir de la aprobación de la cuenta particionaria, en este caso particular en un establecimiento de cría.

Siguiendo el análisis de los establecimientos de cría y en lo referente a la adjudicación a los herederos, de los inmuebles rurales linderos o no linderos, a los efectos de la valuación impositiva (cría vs invernada) si debe considerarse una ampliación del establecimiento o un nuevo establecimiento.

Por ultimo analizamos la incidencia del traslado de quebrantos del causante y su afectación en la determinación de resultados de la sucesión indivisa y de las etapas posteriores.

MARCO CONCEPTUAL

Si bien no es objeto del presente trabajo explayarnos sobre los distintos conceptos que definen la sucesión indivisa y la empresa agropecuaria, ya que existe suficiente bibliografía sobre el tema, es imprescindible establecer un marco de referencia.

Sucesión Indivisa

La sucesión Indivisa, es un sujeto que se crea por imperio de la ley, a partir de la autonomía del Derecho Tributario, no siéndolo desde el punto de vista del Cc. y Co. La sucesión indivisa está sujeta a las mismas obligaciones formales que cualquier contribuyente del impuesto a las ganancias, debe llevar registros contables correspondientes, conservar la documentación respaldatoria y presentar la declaración jurada anual determinativa del impuesto en los plazos generales.

Es de destacar, para el análisis que realizamos en el presente trabajo, que a los fines tributarios la LIG equipara a la sucesión indivisa con una persona humana, otorgándole personalidad tributaria, por lo tanto, las rentas generadas desde el fallecimiento del causante (contribuyente original) hasta el momento en que se reconocen formalmente a los herederos o legatarios deben ser declaradas y gravadas por la sucesión indivisa,

correspondiéndole al representante legal de la sucesión, normalmente el administrador judicial, albacea o uno de los herederos designado, cumplir con la presentación de la DDJJ.

La Ley de Impuesto a las Ganancias establece el régimen de esta figura en los artículos 36 y 37, los que disponen que la sucesión indivisa será sujeto pasivo de este impuesto, por las ganancias obtenidas desde el fallecimiento del causante y hasta el 31 de diciembre de cada año, salvo que, con anterioridad a esa fecha, se hubiera dictado la declaratoria de herederos o la validez del testamento que cumpla la misma finalidad.

De la definición, establecida en la ley, surge que el plazo de vigencia de la S.I, se encuentra condicionado a una circunstancia específica, como es el dictado de la Declaratoria de Herederos o que se declare valido el testamento. Dicha situación motiva que en la práctica se puedan presentar distintas alternativas en cuanto al plazo de vigencia de la S.I.

Es así, que existen S.I. en las cuales su plazo de vigencia excede el ejercicio en el cual acontece el fallecimiento del causante, originándose como mínimo dos DDJJ, una que va desde el 01/01 hasta el fallecimiento (sujeto el causante) y otra desde el día siguiente al fallecimiento del causante hasta el 31/12 de dicho ejercicio (sujeto la S.I).

Los cierres de ejercicio para la S.I., al igual que los de la persona humana, son el 31/12 de cada año calendario y serán tantos ejercicios como tiempo demande el dictado de la Declaratoria de Herederos o en declararse valido el testamento.

En realidad, la creación de esta figura por parte del Derecho Tributario, se justifica en cubrir el periodo que se origina entre dos momentos en un eje de tiempo, el que va desde el fallecimiento del causante hasta la Declaratoria de Herederos, justamente para evitar un vacío legal de sujeto tributario durante dicho lapso.

Empresa agropecuaria ganadera

En la empresa agropecuaria, independientemente del tipo societario, incluso en las unipersonales, la determinación del resultado bruto se establece a partir de la valuación de las existencias, existiendo la posibilidad, incluso, de generarse un resultado por tenencia, si se presenta un incremento en los valores de mercado respecto del ejercicio anterior.

Siendo indispensable, tener una administración con una contabilidad organizada, que permita contar con información certera sobre las ventas, compras, nacimientos, mortandad y cambios de categorías, para poder valorar las existencias al cierre del ejercicio.

La hacienda puede clasificarse de acuerdo a distintos parámetros o destinos, una de las más generalizadas y adoptada por la legislación tributaria es la de su utilización desde el punto de vista económico.

En lo referente al ganado mayor, se distinguen los reproductores machos y hembras de las demás haciendas y dentro de estas últimas se clasifican por edad y son las llamadas categorías.

En principio toda la hacienda es considerada por la LIG art. 58, dentro del rubro bienes de cambio (mercadería), con la exclusión de la adquisición de reproductores macho y hembra, cuando se trate de animales de pedigrí o puros por cruza.

Establecimiento de CRIA

El producto final para la venta, de los establecimientos de cría, son los terneros/terneras con destino para la venta, ya sea cuando se separen de la madre (destete) o luego de haberlos sometidos a un incremento considerable de kilos.

Es habitual que se vendan todos los machos y una parte considerable de las hembras, reservando una parte de estas, aproximadamente un veinte por ciento, destinadas a la reposición del plantel, por razones de muerte, edad, problemas sanitarios, reproductivos u otros.

Dicho esto, debemos tener presente que la actividad “cría” tiene un ciclo ganadero que comienza con el servicio, donde el reproductor macho se junta a un grupo de reproductoras hembras, con el fin de preñarlas, durando el periodo de gestación nueve meses, tras los cuales se produce la parición de los terneros. El paso siguiente es el destete que se realiza entre los seis y los ocho meses de edad, aunque es práctica habitual, desde hace algunos años, el denominado destete precoz, a los dos o tres meses de edad.

Si consideramos este ciclo total productivo desde la preñez hasta el destete, estamos hablando de un plazo de quince meses, que por razones biológicas no es posible de acortar, generando una lenta rotación del capital, no obstante, la producción se puede ver incrementada de aumentar el número de vientres ya sea por adquisición o por retención de hembras.

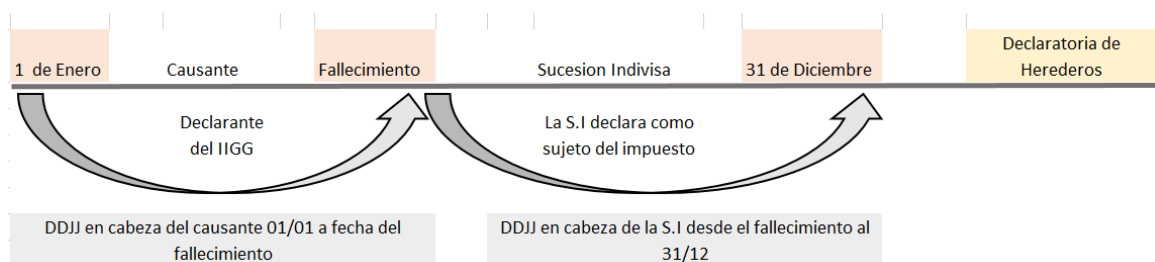
Considerando entre otros factores, el plazo de tiempo demandado por el ciclo productivo de este tipo de actividad, la LIG, establece como método de valuación para estos establecimientos el costo estimativo por revaluación anual (C.E.R.A) con excepción de los vientres, siendo válida su aplicación para criadores de ganado de hacienda bovina, ovina y porcina.

La base monetaria que corresponde utilizar está determinada por las ventas del último trimestre del ejercicio, utilizando la categoría de animal más vendida, en la medida que sea representativa, debiendo superar el 10% de las ventas de esta categoría en todo el ejercicio, Art. 57 LIG.

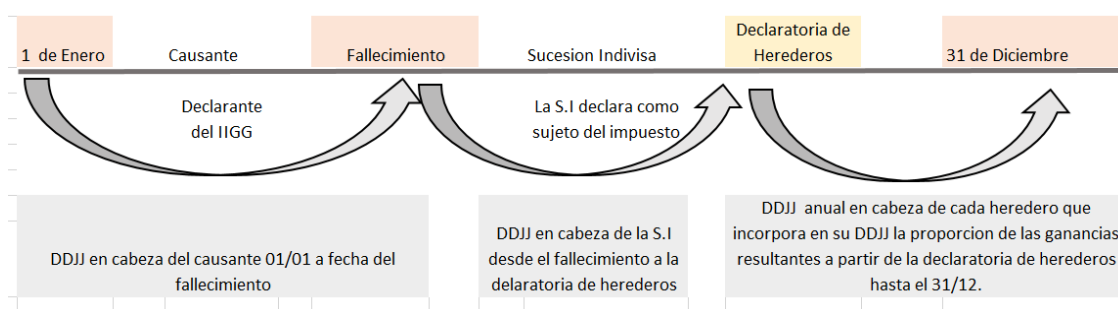
Se pueden distinguir algunas generalidades, que determinan si se trata de un establecimiento que se aboca exclusivamente a lo productivo o si es de ciclo completo citando al respecto el trabajo presentado por los autores en las XIX Jornadas Nacionales de la Empresa Agropecuaria (Tandil, 26 al 28 de Octubre del 2021)

DISTINTAS ETAPAS EN LA SUCESION INDIVISA

A). Circunstancia en la que coinciden en un mismo ejercicio la declaración jurada del causante y la sucesión indivisa.



B). Circunstancia en la que coinciden en un mismo ejercicio la declaración jurada del causante, de la sucesión indivisa y modifica las declaraciones juradas de cada uno de herederos al tener que incorporar en las mismas los porcentajes de participación de acuerdo al haber hereditario, originándose la obligación de presentar 3 o más declaraciones.



Etapas posteriores a la Sucesión Indivisa

Las etapas posteriores a la sucesión indivisa se pueden identificar con las siguientes situaciones:

- a) desde la declaratoria de herederos, hasta la aprobación de la cuenta particionaria y
- b) a partir de esta en adelante, las que también son objeto de análisis en este trabajo.

IMPUTACION DE LA RENTA EN LA EMPRESA UNIPERSONAL

La ley de ganancias determina que el año fiscal comienza el 1 de Enero y termina el 31 de diciembre de cada año. En su inciso a) sostiene que los dueños de empresas (incluye las agropecuarias), imputarán las ganancias obtenidas al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente.

El vocablo empresa, como sostiene Luis Omar Fernandez, no constituye un concepto jurídico ni económico, de allí las dificultades que se plantean cuando se lo utiliza en materia tributaria. A falta de normas legales se ha tratado de dar un concepto mediante interpretaciones de la autoridad de aplicación ante casos planteados, como así también en el ámbito judicial, no sólo cuando se refiere al impuesto a las ganancias, sino también para otros impuestos. Por ejemplo, referido a impuesto a los capitales, la administración trato de dar una definición de empresa mediante la circular 1080 (DGI). En la misma la define como *“Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho*

fin la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla. En otro caso referido al impuesto sobre los bienes personales se opinó mediante dictamen DAT N ° 37/95, sobre el carácter de empresa unipersonal que reviste un taxista, incorporando como elementos característicos de una empresa, la inversión de capital, el aporte de mano de obra y asumir riesgo. Si queremos ir al ámbito del tribunal fiscal, en el caso “FARA LUIS”, *“consideró empresa a la persona física, que emprende una actividad económica organizada mediante la utilización de elementos materiales y humanos con el objeto que el ente autónomo así creado revista un fin de producción o de cambio de bienes y servicios”*. Existen varios pronunciamientos judiciales, de los que se desprenden elementos comunes como una organización que cuente con aporte de capital o inversión, que produzca bienes o preste servicios, incorporación de trabajo de terceros identificado con el objeto, asumiendo un riesgo, con un fin de lucro determinado.

En el caso particular que nos atañe es importante dejar claro cuando una persona humana realiza una actividad mediante la figura de empresa, la misma se toma como sujeto de atribución de rentas surge del art. 53 inc d) de la ley que incluye las rentas obtenidas por las mismas, propiedad de una persona humana o sucesión indivisa, en tercera categoría. Si bien la ley no da una definición de empresa unipersonal, estaríamos hablando de empresas ubicadas en el país que con fines de especulación o lucro desarrolla actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, o de prestación de servicios y su titular es una persona humana o sucesión indivisa domiciliada en el país.

El artículo 54 agrega, que el resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales, se considerará íntegramente asignado al dueño.

Ampliando estos conceptos el decreto reglamentario, en su artículo 126 indica que estos sujetos (Empresas unipersonales) deben determinar su resultado neto impositivo computando todas las rentas, beneficios y enriquecimientos que obtengan en el ejercicio al que corresponda la determinación, cualesquiera fueren las transacciones, actos o hechos que los generen, incluidos los provenientes de la transferencia de bienes del activo fijo que no resulten amortizables a los fines del impuesto y aun cuando no se encuentren afectados al giro de la empresa. Continúa diciendo en el artículo 128 que para aquellos sujetos que no confeccionen balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- a) Del total de ventas o ingresos, incluidos los retiros mencionados en el artículo 61 de la ley, deducirán el costo de ventas, los gastos y otras deducciones admitidas por la ley.
- b) El costo de ventas a que se refiere el inciso a) se obtendrá adicionando a las existencias al inicio del año fiscal las compras realizadas en el curso de éste y al total así obtenido se le restarán las existencias al cierre del mencionado año fiscal.
- c) Al resultado del inciso a) se le adicionará o restará el ajuste por inflación impositivo que resulte por aplicación de las disposiciones del Título VI de la ley.

d) El resultado que surge del cálculo anterior se incorporará en la renta del dueño.

Acá, el primer interrogante. Como explicamos anteriormente, en un período fiscal pueden coexistir 3 sujetos distintos de una misma renta (Contribuyente, sucesión indivisa y herederos), entonces 1) Como se determina el resultado impositivo de la empresa. 2) A quien se le asigna la renta de la empresa agropecuaria.

Como ya explicamos, la ley crea un sujeto de tercera categoría EMPRESA UNIPERSONAL, que pertenece a una persona humana. El problema es que si esa persona humana fallece aparece la figura del artículo del artículo 36, por el plazo ahí indicado. Y por ese período sería la dueña de la empresa unipersonal. A partir de que se produce la declaratoria de herederos, pasarían a ser el cónyuge y los herederos los nuevos propietarios de dicha empresa.

1) Como se determina el resultado impositivo

En función de lo enunciado en el párrafo anterior, puede ocurrir que en un período fiscal (en este caso año calendario), coexistan tres sujetos distintos, titulares de la empresa agropecuaria, (como mínimo dos sujetos, van a coexistir en un período fiscal, con la única excepción que los cortes coincidan justo con el cierre de cada ejercicio-ver esquema gráfico-). Por tal motivo, en el supuesto de los tres sujetos, podría inferirse que se deberían realizar tres cortes, en el período fiscal, determinando las existencias finales, en cada corte, las que serían las existencias iniciales de las etapas siguientes. En este caso se adecuaría el período fiscal de determinación de la renta de la empresa unipersonal, al período fiscal de cada sujeto (contribuyente, sucesión indivisa, herederos).

Para determinar el resultado en este tipo de sujetos, debemos calcular el costo de venta, aplicando las normas que enuncia la ley en su artículo 56, en particular en el caso de la empresa ganadera en el inc d) de dicho artículo, complementado para las explotaciones de cría por los artículos 57 (CERA) y 58, (ver Establecimiento de CRIA). Esto afectaría el espíritu de las normas de valuación ya que se crearían ejercicios irregulares, con complejidades, que alteraría la planificación buscada por el causante, incidiendo en las etapas posteriores. Consideramos que es inaplicable este criterio, alterando el espíritu de la ley.

Podemos agregar, qué si damos una mirada interpretativa de los artículos 53 inc d, complementada por la forma de determinación de la renta enumerada en los art. 126 y 128 del decreto reglamentario, entendemos que no se deberían realizar tales cortes, (ya que el sujeto que determina base de imposición es la empresa unipersonal, y debe asignar el resultado en función de lo que enuncia el artículo 54 de la ley, es decir, la empresa unipersonal debería confeccionar su balance impositivo, determinando la renta obtenida en el período fiscal, sin realizar cortes por cambio de titularidad, por fallecimiento del causante.

2) A quien se le asigna la renta de la empresa agropecuaria.

Una vez que definimos como obtener la renta gravada, (período anual), deberíamos determinar quién es el sujeto responsable de incorporar dicha renta en su DDJJ. Como dice la ley, el resultado del balance impositivo se considerará íntegramente asignado al dueño. Por consiguiente, en principio, deberíamos determinar quién es el dueño al cierre

de la explotación, y asignar dicho monto al mismo, ¿sería a la sucesión, o a los herederos en función a su porcentaje de participación? Aplicando este criterio, sólo uno de los tres posibles sujetos declarará la renta obtenida por la explotación unipersonal. A su vez, si en un mismo período fiscal, se produce la aprobación de la cuenta particionaria, será el heredero o los herederos a los que se les asignó la empresa unipersonal quienes declaren la renta total de la explotación en el periodo fiscal que ello ocurra.

Con este criterio de imputación, estamos afectando el resultado impositivo de un sólo sujeto de los que enumeramos anteriormente. Por tal motivo, nunca se va asignar utilidad en cabeza del causante, ya que una vez producido su deceso, y al no coincidir el mismo con la fecha de cierre del ejercicio, no va a ser el titular. Y en el ejercicio en que ocurra la aprobación de la cuenta particionaria, toda la utilidad va a quedar imputada en el/los herederos que hayan recibido la explotación, dejando fuera de imposición al resto.

Entendemos que esto afecta a las declaraciones particulares de unos en desmedro de otros, coincidiendo que se debería considerar como caso excepcional, que cuando se produce el fallecimiento del causante, y hasta el ejercicio en que se produce la aprobación de la cuenta particionaria y se asignen los bienes, la renta de la explotación unipersonal debería asignarse a todos los sujetos existentes en el período fiscal. ¿Cuál sería la metodología? Como ya descartamos la posibilidad de hacer ejercicios irregulares para las empresas unipersonales, en función de los tiempos marcados por los artículos 36 y 37 de la ley de Impuesto a las ganancias, entendemos que lo más lógico, respetando el criterio de devengado, sería asignar a cada titular, un porcentaje de utilidad de la renta de la explotación, en función del período correspondiente a cada uno. No obstante esto, no está clara esta particularidad en la ley, por lo que entendemos debería incorporarse.

ASIGNACIÓN DE LA EXPLOTACIÓN EN LA PARTICIÓN HEREDITARIA

Hasta aquí hemos visto los plazos y sujetos que crea la ley cuando fallece un contribuyente, y su consecuencia cuando posee una explotación unipersonal agropecuaria.

En este acápite, queremos determinar que implicancias impositivas tiene la asignación de la explotación a uno o más herederos. Convengamos qué si se asigna toda la explotación a sólo uno de ellos, la imputación de la ganancia la realizaríamos en función de lo ya explicado anteriormente, en este caso en cabeza del nuevo titular, o en caso de particionar la utilidad en función del tiempo, su porcentaje de participación en el resultado desde el momento que le fue asignada. En ningún caso esta asignación se encuadra dentro del concepto de venta. Por ejemplo de transmitirse terneros, esta transmisión no se considerará una venta para los herederos (en la etapa posterior a la declaratoria de herederos) por no ser a título oneroso, y por ende para el mismo heredero no se considerará una compra (en la etapa posterior a la aprobación de la cuenta particionaria). En consecuencia bajo ningún concepto se considerarán “animales comprados” para su engorde y serán animales de propia producción.

El tema más complejo surge, y creemos que es el caso más común, cuando la explotación se transfiere a más de un heredero. Puede ser que se asigne a cada uno una parte de su patrimonio, por ejemplo en una empresa ganadera, el campo lo recibe uno de

ellos y la explotación el otro heredero. En este caso no tendríamos inconvenientes, con la salvedad que la persona a la que se le asigna la explotación, entendemos que debe recibir a los valores y con las condiciones que tuvo la misma antes de que se le asigne. Es decir, si es una explotación ganadera se deben respetar la valuación que poseían los vientres en la antecesora y trasladarse los saldos impositivos. Acá no encontramos inconvenientes en el I.V.A., ya que el traspaso de la hacienda no estaría alcanzada por el impuesto, y recién los herederos se convierten en sujetos del impuesto cuando realizan la venta de tales bienes recibidos. Así lo define el artículo 4 de la ley que en su inc a) dice: *“hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen”*.

Pero lo más común es que la explotación en su conjunto se asigne a todos o a más de uno de los herederos. En este caso, al continuar con la explotación, se debería optar por un tipo societario, que el más común que se elige es una sociedad simple. No obstante ello se puede constituir cualquier tipo societario (S.R.L. , S.A., S.A.S.).

En este caso en principio los herederos deberían aportar a la nueva sociedad la parte de la participación que le corresponde recibida de la sucesión. Esta situación es la que nos preocupa o interesa, en cuanto a su encuadre de dicho acto tanto en la ley de I.V.A y en la ley de Ganancias.

Como siempre leímos en doctrina, cuando las leyes de Impuesto a las Ganancias y de Impuesto al Valor Agregado, definen el concepto de venta, lo hacen en un sentido amplio, no limitándose al concepto de compra venta comercial. Repasemos como define venta la ley de ganancias, en su artículo tercero primer párrafo: *“a los fines indicados en esta ley se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso”*.

A su vez la ley de I.V.A. en su artículo segundo dice: *“a los fines de esta ley se considera venta: a) Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio”*.

Como se ve, en principio si tomamos el caso aislado del aporte de la participación en el nuevo ente jurídico, se interpreta que entra dentro de la definición de venta, tanto en Ganancias, como en I.V.A., con la consecuencia que esto genera. En el impuesto al valor agregado todos los bienes que aporten los herederos quedarían alcanzados, y si bien va a constituir un crédito para el nuevo ente, va a obligar a los herederos a inscribirse e

ingresar el impuesto correspondiente, con las consecuencias financieras y administrativas que esto puede producir.

Con respecto al impuesto a las ganancias, podría considerarse, que el aporte quedaría gravado, interpretando el concepto del artículo 3 y la adecuación de esta operación a los preceptos del artículo 2 de la ley.

No obstante, ello, podría considerarse ese aporte societario enmarcado dentro de los preceptos de los artículos 80 de la ley de ganancias y del artículo 4 de la ley de I.V.A inc a) segundo párrafo, bajo el concepto de reorganización de empresas. Si bien no es tema de este trabajo, repasemos ciertas definiciones o características que se tienen que cumplir, para que exista reorganización de empresas.

Generalmente los grupos empresarios, sobre todo cuando existen relaciones familiares, deciden en algún momento reorganizarse. La ley de sociedades comerciales define las distintas formas de reorganización, pero cuando se incorpora a la ley de ganancias este concepto, abarca de más situaciones que las enunciadas en la ley de sociedades comerciales. De la lectura del artículo 80 en su primer párrafo se desprende que no estarán alcanzados, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización, cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este artículo. Ya vemos que incluye dentro de las posibilidades de reorganización a empresas y explotaciones, ampliando los conceptos de la ley de sociedades comerciales.

¿Qué requisitos se deben cumplir, para que se dé el caso de reorganización cuyo resultado no esté incluido en renta gravada por el impuesto?

- a) Que las entidades continuadoras prosigan por un lapso no inferior a DOS (2) años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas.
- b) El o los titulares de la o las empresas antecesoras deberán mantener durante un lapso no inferior a DOS (2) años contados desde la fecha de la reorganización, un importe de participación no menor al que debían poseer a esa fecha en el capital de la o las empresas continuadoras.
- c) Que a la fecha de la reorganización, las empresas que se reorganizan se encuentren en marcha: se entenderá que tal condición se cumple, cuando se encuentren desarrollando las actividades objeto de la empresa o, cuando habiendo cesado éstas, el cese se hubiera producido dentro de los DIECIOCHO (18) meses anteriores a la fecha de la reorganización.
- d) Que continúen desarrollando por un período no inferior a DOS (2) años, contados a partir de la fecha de la reorganización, alguna de las actividades de la o las empresas reestructuradas u otras vinculadas con aquéllas —permanencia de la explotación dentro del mismo ramo—, de forma tal que los bienes y/o servicios que produzcan y/o comercialicen la o las empresas continuadoras posean características esencialmente similares a los que producían y/o comercializaban la o las empresas antecesoras.

- e) Que las empresas hayan desarrollado actividades iguales o vinculadas durante los DOCE (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la reorganización o a la de cese, si éste se hubiera producido dentro del término establecido en el apartado I) precedente o, en ambos casos, durante el lapso de su existencia, si éste fuera menor. Se considerará como actividad vinculada a aquella que coadyuve o complementa un proceso industrial, comercial o administrativo, o que tienda a un logro o finalidad que guarde relación con la otra actividad (integración horizontal y/o vertical).
- f) Que la reorganización se comunique a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS y se cumplan los requisitos necesarios dentro del plazo que ésta determine.

Como vemos la ley lo que quiere es no gravar una renta cuando la decisión del cambio, es de tipo organizativo, pero no empresarial, ya que, dentro de los requisitos, el mantenimiento del capital por un lapso determinado, como así también de la actividad de la antecesora, da idea de continuidad y sólo lo que se produce es una decisión de cambio organizativo.

Llevándolo al caso que nos interesa, supongamos un contribuyente sujeto persona humana propietario de una empresa unipersonal agropecuaria, decide, por cuestiones personales, legales, económicas, o pensando en el futuro hereditario, convertirla en una sociedad comercial (SRL o SA). Si cumple con los requisitos y encuadra dentro de las definiciones dadas como reorganización en la ley, la ubicaríamos dentro de los preceptos del artículo 80. La figura jurídica va a ser la de aporte societario, ya que se va a constituir una nueva sociedad, y se van a aportar todos los bienes, derechos y deudas que poseía la empresa unipersonal. Esto quedaría encuadrado impositivamente dentro del concepto de reorganización de empresa, con el beneficio que implica, no sólo por el traslado de todos los derechos y obligaciones enumeradas en el artículo 81 de la ley y 173 del decreto reglamentario, sino que no existiría renta gravada por ese aporte societario.

Estos conceptos son los que llevan a preguntarnos si la constitución de una sociedad integrada por los herederos que aportan los bienes, derechos y deudas, no encuadra en los preceptos de los artículos 80 y siguientes de la ley. Al fallecer el contribuyente, la explotación unipersonal pasa a ser parte del nuevo sujeto sucesión indivisa, hasta que se dicte declaratoria de herederos, desde esa fecha hasta que se apruebe la partición hereditaria, serán los herederos en proporción a su participación en el acervo hereditario, quienes incorporaran la renta. A partir de allí cada cual declara en función de los bienes que recibieron.

Entendemos que la figura de Reorganización, lo que quiere evitar es gravar un proceso de cambio de figura organizativa, no incorporando esta operación dentro del concepto de venta, salvo que se demuestre que en el proceso se encubre realmente una venta en ese cambio. Por eso se deben cumplir los requisitos enumerados necesarios para que encuadre dentro del concepto de reorganización.

Como vemos la diferencia en este caso, es que queda bien claro que una persona humana puede reorganizar su empresa unipersonal convirtiéndola en una sociedad determinada, cumpliendo con los preceptos legales- Sería injusto, no equitativo, no

incluir dentro del concepto del art. 80 al aporte que hacen los herederos a la nueva sociedad, cuando en realidad, sigue siendo continuación de la empresa unipersonal propiedad del causante, y que parece que no se cumple con el requisito de mantenimiento del patrimonio, porque el causante no es aportante, sino que lo son los herederos. Considerando la aplicación del criterio de realidad económica, entendemos que los herederos son continuadores causales, por el fallecimiento del contribuyente, pero que la constitución de un nuevo ente no debería considerarse venta cuyo resultado grave la ley de ganancias. Igual tratamiento se aplicaría en el impuesto al valor agregado, como surge del art 2 inc a) segundo párrafo de la ley de dicho impuesto.

MULTIPLICIDAD DE ESTABLECIMIENTOS

Continuando con casos concretos que pueden surgir de una sucesión, debemos considerar que pasa si el heredero recibe una fracción de campo, lindero o no. Si este campo se considera un nuevo establecimiento al darse la situación en la cual el heredero traslada hacienda a esa nueva parcela. Esto es importante por las implicancias en la valuación de los animales, ya que, de considerarse un nuevo establecimiento y dependiendo de la categoría de los animales trasladados, podría cambiarse la explotación de cría en una de invernada, con las consecuencias tributarias que genera. Ejemplo, traslado terneros de propia producción para engordar al nuevo campo, podría entenderse que es una explotación de invernada, y si traslado hembras al considerarse un establecimiento distinto debería aplicar para las normas de valuación las del ejercicio de inicio que enumera el decreto reglamentario. No estamos de acuerdo con esta interpretación, ya que, si bien surge del decreto reglamentario en su artículo 144, que las valuaciones serán de aplicación en forma independiente en cada uno de los establecimientos pertenecientes a un mismo contribuyente, nunca define que se considera establecimiento. Entendemos como también lo expresa Raimondi y Atchabaian que *“el mero agregado de un nuevo campo que se surte con animales de los ya existentes, o a la inversa, no implicaría nuevo establecimiento, si no ampliación del precedente”*.

INCIDENCIA DEL TRASLADO DE QUEBRANTOS DEL CAUSANTE

En materia tributaria, se establece un tratamiento para los quebrantos fiscales no utilizados en la última declaración jurada por el causante, correspondiente al periodo desde del 1 de enero hasta la fecha de fallecimiento. Dichos quebrantos pueden ser compensados contra las ganancias futuras de la sucesión indivisa hasta el cierre fiscal, es decir, el 31 de diciembre o bien hasta el momento del dictado de la declaratoria de herederos.

Además la LIG admite que a partir de la declaratoria de herederos, el cónyuge supérstite y los herederos estén facultados para compensar contra sus propias ganancias e incluidas las ganancias proporcionales producto de la declaración, contra el quebranto no utilizado en su totalidad por la sucesión.

Con estos preceptos, se puede decidir posponer el momento del dictado de la declaratoria de herederos, con el fin de absorber íntegramente el saldo del quebranto pre existente, de evidenciarse la imposibilidad de ser absorbido el resto del saldo de quebrantos pendientes por cada uno de los herederos. O viceversa podríamos pensar en

no utilizar el quebranto pendiente del causante en la sucesión y una vez realizada la declaratoria de herederos, que los mismos lo utilicen en sus declaraciones individuales para aliviar la carga fiscal dado que tributarán mayores ganancias con la incorporación de la parte proporcional.

CONCLUSIONES

En el presente trabajo, queremos plasmar las dificultades que se plantean en una empresa unipersonal agropecuaria, cuando se produce el fallecimiento de la persona humana titular de la misma.

En nuestra práctica profesional, tenemos que resolver situaciones de esta índole que no se encuentran suficientemente claras en la ley en el decreto reglamentario, sobre todo para la empresa agropecuaria en particular, ya que se presenta en forma generalizada.

A partir de un análisis exhaustivo de los siguientes casos presentamos nuestra posición sobre el tratamiento de los mismos. Nos interesaría que estos vacíos legales o reglamentarios sean considerados y agregados, aclarados o debatidos con el fin de ser tenidos en cuenta en una posible redacción de la ley o del decreto, sobre todo referido al método de imputación de la renta en las empresas agropecuarias unipersonales, la posibilidad de encuadrar en el art 80, de la ley a la constitución de tipos societarios pertenecientes a los herederos, y repetimos la idea de una buena estricta definición del concepto de establecimiento

BIBLIOGRAFIA

- Manual de impuestos en la actividad agropecuaria. Luis Omar Fernández-Mario Carlos Uberti. Editorial Errepar.
- Los impuestos del campo en criollo. Director: Santiago Sáez Valiente (autores varios). Editorial Osmar D. Buyatti.
- Impuesto a las ganancias. Valuación de stocks en empresas agropecuarias. Mario L. Ghiradotti. Consultor agropecuario nº41. Editorial Errepar.
- Impuesto a las ganancias. Fundamentos teóricos la técnica de su aplicación en la argentina. Jorge Gebhardt. Ruben H. Malvitano. Editorial Errepar
- Impuesto a las ganancias. Teoría, Técnica y práctica. 5ª edición actualizada y ampliada. Luis Omar Fernández. Editorial La Ley.
- Tratado Agropecuario. Coordinadora: Claudia Chiaradia (autores varios). Editorial Errepar.
- Ley de impuestos a las ganancias.
- Ley de impuesto al valor agregado.